



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **Nadační fond Petra Samohýla**, IČ: 26308452, se sídlem Provazníkova 7, Brno, zastoupeného JUDr. Filipem Horákem, advokátem, se sídlem Radnická 11, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. června 2013, č. j. 16945/13/5000-14203-701996, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. září 2015, č. j. 29 Af 62/2013 - 44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobce je nadačním fondem zřízeným za účelem podpory veterinárního lékařství a všech činností s ním souvisejících, veterinárních lékařů v oblasti vzdělávacích, kulturních, sportovních a sociálních aktivit, chovu, sportovních činností a ochrany zvířat. Finanční úřad Brno III (dále jen „správce daně“) dne 11. října 2011 zahájil u žalobce daňovou kontrolu zaměřenou mimo jiné na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008. Správce daně zjistil, že ve zdaňovacím období žalobce v rámci své hlavní

činnosti pro veterinární lékaře pořádal kulturní a sportovní akce (reprezentační ples, golfový turnaj, divadelní představení atp.). Na těchto akcích v rámci vedlejší hospodářské činnosti poskytoval reklamní služby. Ve zprávě o daňové kontrole (č. j. 68961/12/290931703668) správce daně uvedl, že žalobce při stanovení základu daně neoddělil náklady související s výnosy z poskytování reklamních služeb, tj. z vedlejší hospodářské činnosti, od nákladů souvisejících s příjmy z hlavní činnosti. Žalobce totiž evidoval výnosy za reklamní služby jako výnosy k jednotlivým akcím pořádaným v rámci hlavní činnosti. Reklamní činnosti však podle správce daně nejsou hlavním posláním žalobce a navíc jsou podle § 18 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění, vždy předmětem daně. Správce daně proto konstatoval, že povinností žalobce bylo posuzovat příjmy podle jednotlivých druhů a současně s nimi i související náklady vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení odděleně. Reklamní činnost podle správce nepředstavovala činnost plynoucí z poslání žalobce, a proto příjem z reklam nelze přiřazovat k činnostem vyplývajícím z poslání nadačního fondu, tedy k jednotlivým kulturním a sportovním akcím. Na základě toho správce daně platebním výměrem ze dne 26. dubna 2012, č. j. 173381/12/290512710610 doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 551 670 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 110.334 Kč. Žalobce se uvedenému platebnímu výměru bránil odvoláním. Žalovaný však rozhodnutí správce daně změnil pouze v části týkající se bankovního spojení a ve zbytku ho potvrdil v návěti uvedeným rozhodnutím.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou, neboť shledal, že žalobce neprokázal souvislost vykázaných výdajů ke zdanitelným příjmům a dále porušil požadavky plynoucí z § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který neziskovým subjektům normuje vést odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo jsou od daně osvobozeny. Obdobně to platí i pro vykazování nákladů (výdajů). Soud následně uvedl, že u neziskových subjektů je prvotním krokem rozdělení příjmů a nákladu ve smyslu § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů a následně provedení klíčování příjmů a souvisejících nákladů podle jednotlivých druhů činností. Předložením účetní evidence bez naplnění požadavků § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tedy bez prokázání jakým způsobem a v jakém rozsahu se jednotlivé výdaje podílí na zdanitelných příjmech, však žalobce podle krajského soudu neunesl své důkazní břemeno. Nelze přitom akceptovat postup žalobce, který veškeré výdaje na pořádání akce zaúčtoval jako daňově neúčinné a po skončení akce část těchto výdajů přeúčtoval na daňově účinné, a to do výše příjmů z reklam. V takovémto postupu se zcela vytrácí věcná souvislost příjmů s náklady požadovaná zákonem o daních z příjmů.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[3] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu žalobce (nyní stěžovatel) brojil včas podanou kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Stěžovatel nejprve vyjádřil přesvědčení, že správci daně řádně předložil účetnictví, v němž rozlišoval příjmy z reklam, ke kterým přiřazoval výdaje spojené s realizací reklam. Dále stěžovatel uvedl, že „v žádném případě nemůže být považováno za přístižné tvrzení

pokračování

Krajského soudu v Brně, že správce daně srozumitelným způsobem vyjádřil své pochybnosti a upozornil žalobce (stěžovatele) na výše uvedenou povinnost, a to již v řízení před orgánem prvního stupně.“ Pokud správce daně nesouhlasil s postupem stěžovatele, bylo podle stěžovatelova mínění jeho povinností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví.

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti dále konstatoval, že krajský soud v napadeném rozsudku upozornil na možnost neziskových subjektů využít pro posouzení rozdělení výdajů, které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům, institutu závazného posouzení. Z toho stěžovatel dovodil, že krajský soud si byl zjevně vědom povinnosti správního orgánu podat stěžovateli informaci o posouzení způsobu rozdělení výdajů, které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům.

[6] Správce daně se měl podle stěžovatele dopustit porušení základních zásad správy daní uvedených v § 5 a § 6 daňového řádu. Stěžovatel v tomto ohledu uvedl, že *„pokud správní orgán nesouhlasil se způsobem klíčování nákladů stěžovatelem, není dostačující pouze srozumitelným způsobem vyjádřit své pochybnosti, ale správní orgán měl povinnost i vyjít stěžovateli vstříc a sdělit, jaké z doložených považuje za daňově uznatelné vůči příjmům z reklam a jaké nikoliv. Postup správního orgánu, kdy neakceptoval žádné výdaje, je v rozporu s faktitou těchto výdajů, které souvisely se vznikem a umístěním reklam.“* Povinnost klíčování výdajů spojených s reklamou podle stěžovatele není uložena pouze daňovému subjektu, ale i správnímu orgánu, který však stěžovateli nesdělil akceptovatelný způsob klíčování výdajů.

[7] Stěžovatel dále namítl nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost i pro nedostatek důvodů. V rámci této námítky stěžovatel předně brojil proti poznámce krajského soudu, že *„počet subjektů, které by mohly mít zájem inzerovat na podobných akcích, je omezen, stejně jako počet potenciálních hostů (veterinárních lékařů). Příjmy z reklamy tedy mohou být obdobné i v případech, kdy by náklady na dané akce byly nižší či naopak vyšší. Lze předpokládat, že veterinární lékaři mají zájem se zúčastnit kulturní či sportovní akce bez ohledu na to, např. kdo akci moderuje (což může být podstatná část nákladů na danou akci), a zadavatelé reklamy by tedy i tak byli spokojeni, jelikož by jejich reklamu viděl obdobný počet lidí.“* Stěžovatel ve vztahu k uvedené úvaze konstatoval, že účast na stěžovatelem pořádaných akcích je zcela dobrovolná a zcela závislá na atraktivitě té které akce.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že cílem nadačních fondů je zejména pomáhat svými finančními prostředky v různých oblastech neziskových aktivit, přičemž se jedná primárně o podporu obecně prospěšných cílů, nikoliv o přímé poskytování služeb. Následně se žalovaný podrobně vyjádřil k jednotlivým druhům příjmů nadačních fondů z hlediska daňového, jakož i k dalším stěžovatelským námitkám. Dané námitky žalovaný označil za nedůvodné a Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. Kasační stížnost není nepřípustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[11] Stěžovatel je daňovým poplatníkem, který nebyl založen nebo zřízen za účelem podnikání (dále jen „neziskový subjekt“). Do jeho hlavní činnosti podle statutu spadá podpora veterinárního lékařství a všech činností s ním souvisejících; veterinárních lékařů v oblasti vzdělávacích, kulturních, sportovních a sociálních aktivit; chovu, sportovních činností a ochrany zvířat. V daňovém přiznání za rok 2008 stěžovatel postupoval tak, že ke zdanitelným příjmům za reklamní služby ve výši 2 627 538,84 Kč vykázal výdaje ve stejné výši. Jednalo se o část výdajů vynaložených na hlavní činnost podle statutu nadačního fondu, tj. o výdaje k jednotlivým společenským a sportovním akcím pořádaným pro veterináře.

[12] Nejvyšší správní soud se z následujících důvodů ztotožnil se závěrem krajského soudu, že se jedná o postup nezákonný.

[13] Zdanění příjmů neziskových subjektů probíhá odlišně od zdanění podnikatelských subjektů. U neziskového subjektu vstupuje do základu daně jen část příjmů, naproti tomu část příjmů se u neziskového subjektu nestane předmětem daně vůbec. Ustanovení § 18 odst. 4 zákona o daních z příjmů vymezuje, jaké příjmy za jakých podmínek nejsou předmětem daně. Pro nyní projednávaný případ je podstatné, že podle § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů *„nejdou předmětem daně příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší.“* Oproti tomu podle § 18 odst. 3 zákona o daních z příjmů jsou u neziskových subjektů *„předmětem daně vždy příjmy z reklam, z členských příspěvků a příjmy z nájemného [...]“*. Zákon tedy výslovně zařazuje příjmy z reklam do skupiny příjmů vždy zdanitelných.

[14] S ohledem na rozdílný a zcela odlišný daňový režim různých skupin příjmů neziskových subjektů zakládají daňové předpisy těmto subjektům povinnost rozlišovat dané skupiny příjmů ve svém účetnictví. Podle § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí: *„Poplatníci uvedení v odstavci 3 [tj. neziskové subjekty, pozn. Nejvyššího správního soudu] jsou povinni vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Obdobně to platí i pro vykazování nákladů (výdajů). [...]“*

[15] Na tato ustanovení navazuje též konstrukce výpočtu základu daně. Ustanovení § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů stanoví, že *„náklady (výdaje) související s druhem činnosti*

pokračování

nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, nelze přičítat k nákladům (výdajům) souvisejícím s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.“ V souladu s tím podle § 24 odst. 3 zákona o daních z příjmů platí: „U poplatníků, u nichž zdanění podléhají pouze příjmy z podnikatelské nebo jinak vymezené činnosti, se jako výdaje (náklady) uznávají pouze výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně.“ Z citovaných ustanovení je zřejmé, že stěžovatelova praxe vedení účetních a daňových záznamů neodpovídala zákonným požadavkům. Postup stěžovatele, který část daňové neúčinných nákladů vynaložených na hlavní činnost (na pořádání akcí) zpětně „přeúčtoval“ na výdaje daňově účinné, a to přesně do výše příjmů z reklam, nelze z hlediska zákona o daních z příjmů akceptovat. Stěžovatel takovým jednáním porušil jednak příkaz vést jednotlivé kategorie příjmů v účetnictví odděleně (§ 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů) a dále neprokázal věcnou a časovou souvislost výdajů s příjmy (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů), jak podrobně vysvětlil žalovaný i krajský soud.

[16] Námitce týkající se nesprávného právního posouzení rozložení důkazního břemene nelze přisvědčit. Z rozsáhlé judikatury týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. dubna 2007 č. j. 8 Afs 165/2005-67 nebo ze dne 30. října 2013 č. j. 8 Afs 75/2012-46; srov. také usnesení Ústavního soudu ze dne 29. září 2004 sp. zn. III. ÚS 365/04 nebo nález Ústavního soudu ze dne 24. dubna 1996 sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb., N 33/5 SbNU 271, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>) vyplývá, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, leží na daňovém subjektu důkazní břemeno tak, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

[17] Stěžovatel svou část důkazního břemene neunesl, a to ani po výzvách k prokázání skutečností, v nichž správce daně zcela jasně pojmenoval jednotlivá pochybení stěžovatele a velmi podrobně popsal jejich podstatu (nejkomplexněji ve výzvě ze dne 13. prosince 2012 č. j. 394026/12/290931703668). Navzdory tomu stěžovatel setrval na své původní pozici. Stěžovatel nemohl unést své důkazní břemeno předložením svého účetnictví, jelikož se z výše uvedených důvodů jednalo o účetnictví nesprávně vedené. Stěžovatelovo přesvědčení, že mu správce daně měl sdělit správnou metodu klíčování příjmů a výdajů, je liché. Jak již bylo řečeno, povinnost prokázat správné oddělení příjmů a výdajů stíhala stěžovatele (§ 92 odst. 3 daňového řádu). V případě pochybností měl stěžovatel možnost se obrátit na správce daně za pomocí institutu závazného posouzení, jak podotkl krajský soud. Z této

možnosti, stěžovatelem patrně nevyužité, jistě neplyne povinnost správce daně sdělovat stěžovateli správný návod přiřazování výdajů k příjmům. Takovou povinnost nelze dovodit ani z § 5 odst. 3 a § 6 odst. 2 a 4 daňového řádu, na které stěžovatel odkazoval, avšak zcela obecně bez bližšího zdůvodnění. Ze zásady zdrženlivosti, zásady spolupráce ani ze zásady vstřícnosti a slušnosti žádným způsobem nevyplývá, že stěžovatele nestíhala povinnost stanovená § 92 odst. 3 daňového řádu. Nadto je třeba zopakovat, že ve jmenované výzvě z 13. prosince 2012 správce daně stěžovateli velmi podrobně popsal důvody pochybení a kroky potřebné k jejich odstranění.

[18] Stěžovatel konečně namítl, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný v důsledku bodu [39] rozsudku, ve kterém krajský soud uvedl že „počet subjektů, které by mohly mít zájem inzerovat na podobných akcích, je omezen, stejně jako počet potenciálních hostů (veterinárních lékařů). Příjmy z reklamy tedy mohou být obdobné i v případech, kdy by náklady na dané akce byly nižší či naopak vyšší. Lze předpokládat, že veterinární lékaři mají zájem se zúčastnit kulturní či sportovní akce bez ohledu na to, např. kdo akci moderuje (což může být podstatná část nákladů na danou akci) a zadavatelé reklamy by tedy i tak byli spokojeni, jelikož by jejich reklamu viděl obdobný počet lidí.“ Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit ani této námitce. Rozsudek krajského soudu je zcela srozumitelný, jsou z něj jasné seznatelné úvahy, jimiž se soud řídil, a obsahuje vypořádání žalobních námitek. Citovanou pasáž rozsudku krajského soudu totiž nelze vytrhnout z kontextu, nýbrž je třeba ji vnímat v kontextu celého odůvodnění. Citovaná pasáž navazuje na závěr krajského soudu, že výdaje na organizaci společenské akce – ve výši příjmů z reklamy – nelze automaticky považovat za daňově uznatelné. Ve jmenované pasáži tak krajský soud myšlenku, že výdaje spojené s konáním společenské či sportovní akce jako takové nelze bez dalšího zaměňovat s výdaji spojenými s poskytnutím reklamních služeb, pouze ilustroval na uvedeném příkladu. Jinými slovy, bod [39] napadeného rozsudku představuje toliko podpůrný argument učiněný nad rámec nutného odůvodnění a nezpůsobuje ani nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů ani jeho nesrozumitelnost.

[19] Lze proto uzavřít, že krajský soud věc posoudil správně a přezkoumatelným způsobem. Ze všech popsaných důvodů Nejvyšší správní soud vyhodnotil podanou kasační stížnost jako nedůvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. ji zamítl.

IV. Náklady řízení

[20] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalovaný sice ve věci úspěch měl, podle obsahu spisu mu však nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. prosince 2015

pokračování

6 Afs 227/2015 - 54

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu